

# La suficiencia de la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes frente a las controversias de valor\* (Caso: los precios ostensiblemente bajos)<sup>1</sup>

## The sufficiency of the global guarantee of Permanent Customs Users facing value controversies (Case: The ostensibly low prices)

CEDRID ANTONIO RICAURTE TRESPALACIOS<sup>2</sup>

### Resumen

Este trabajo revela el estudio sobre la suficiencia de la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes utilizada en las controversias de valor para facilitar el levante de las mercancías en los casos relacionados con precios ostensiblemente bajos. Despierta interés en virtud de las disputas comerciales entre Panamá y Colombia por el establecimiento de medidas para controlar la subvaloración de las mercancías importadas del país centroamericano, y que son declaradas con precios ostensiblemente bajos al amparo de la garantía en mención; consideradas por la OMC como un obstáculo al comercio.

Estudia la armonía de la normativa aduanera colombiana frente al Acuerdo del Valor, del Convenio de Kyoto Revisado y del Acuerdo de Facilitación del Comercio que sugieren el criterio de suficiencia de la garantía frente a las controversias. En este cometido, el estudio toma como referente el análisis de los derechos e impuestos generados en las controversias de valor y los determinados en el control posterior, frente al monto asegurado por la garantía global de los UAP en las importaciones procedentes de Panamá a través del puerto de Cartagena en el periodo 2010 a 2015, muestra los efectos generados por la subvaloración luego de la derogatoria de los precios estimados, indicativos y

\* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n10.03>

<sup>1</sup> Tesis presentada para optar el título de Magíster en Tributación Internacional, Comercio Exterior y Aduanas. Universidad Externado de Colombia - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. Panamá, 2016.

<sup>2</sup> Administrador de Comercio Exterior. Universidad Jorge Tadeo Lozano. Especialista en Derecho Aduanero. Universidad Externado de Colombia. Máster en Comercio Internacional. Instituto Europeo de Posgrados. Auditor de Fiscalización TACI III. Aduana de Cartagena. Correo electrónico: [cedridricaute@icloud.com](mailto:cedridricaute@icloud.com)

la restricción al ingreso de mercancías por algunos puertos del país; medidas que en cierta forma servían de control sobre los efectos de la subvaloración en Colombia, y que fueron derogadas por recomendación del Órgano de Solución de Diferencias de la OMC. Concluye precisando que el régimen aduanero en Colombia no está en armonía con la normativa internacional, teniendo en cuenta que la garantía prevista en los casos de controversias relacionadas con los usuarios aduaneros permanentes, se hace insuficiente frente a los derechos e impuestos en discusión y con mayor preocupación frente a los determinados en el control posterior.

*Palabras clave:* precios ostensiblemente bajos, suficiencia, Usuario Aduanero Permanente, garantía global, acuerdo del valor, acuerdo de facilitación del comercio, valoración aduanera.

## Abstract

This work reveals the study on the adequacy of the overall guarantee provided by the Permanent Customs Users used in value controversies of value to facilitate the release of goods in cases related to ostensibly low prices. It arouses interest in the trade disputes between Panama and Colombia for the establishment of measures to control the undervaluation of goods imported from the Central American country, and which are declared with ostensibly low prices under the guarantee mentioned; considered by the WTO as an obstacle to trade. It studies the harmony of Colombian customs regulations in relation to the Value Agreement, the Revised Kyoto Convention and the Trade Facilitation Agreement, which suggest the criterion of sufficiency of the guarantee

against controversies. In this task the study takes as a reference the analysis of the duties and taxes generated in the value controversies and those determined in the subsequent control, compared to the amount insured by the global guarantee of the UAP in imports from Panama through the Port of Cartagena in the period 2010 to 2015, shows the effects generated by the undervaluation after the derogation of estimated prices, indicative and the restriction on the entry of goods by some ports in the country; measures that were somehow controlling the effects of undervaluation in Colombia, which were repealed on the recommendation of the WTO Dispute Settlement Body. It concludes by stating that the customs regime in Colombia is not in harmony with international regulations, taking into account that the guarantee provided in the cases of disputes related to permanent customs users becomes insufficient front the duties and taxes under discussion and with greater concern over those determined in the subsequent control.

*Key words:* ostensibly low prices, sufficiency, Permanent Customs User, global guarantee, valuation agreement, agreement on trade facilitation, customs valuation.

## Sumario

Introducción. I. La facilitación del comercio y los efectos de la subvaloración aduanera en Colombia. A. Antecedentes. B. La facilitación del despacho aduanero en la normativa internacional. C. La facilitación del despacho aduanero en el curso de las controversias de valor en Colombia. D. Conceptos sobre los precios ostensiblemente bajos. E. Medidas adoptadas en Colombia frente a los precios ostensiblemente bajos y el litigio

comercial con Panamá. II. La garantía en la normativa internacional y su aplicación en el control de la valoración aduanera en Colombia. A. La controversia de valor. B. Marco legal de la valoración aduanera en Colombia. C. La garantía en las controversias de valor aduanero. 1. Las garantías conforme al Acuerdo de Valor de la OMC. 2. Las garantías conforme al Acuerdo de Facilitación del Comercio. 3. Las garantías según las directivas del Convenio de Kyoto Revisado. 4. La garantía en la valoración aduanera de la Comunidad Andina. i. La garantía en la valoración aduanera en la República del Perú. 5. La garantía en la valoración aduanera en Colombia. III. La garantía global de los UAP frente a las controversias de valor. A. Caso de controversias de valor por los precios ostensiblemente bajos B. la garantía global de los UAP desde la óptica de expertos. Conclusiones. Recomendaciones. Referencias.

### Tabla de abreviaturas

AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
AFC	Acuerdo de Facilitación del Comercio
CAN	Comunidad Andina
CKR	Convenio de Kyoto Revisado
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
OEA	Operador Económico Autorizado
OMA	Organización Mundial de Aduanas
OMC	Organización Mundial del Comercio
OSD	Órgano de Solución de Diferencias
UAP	Usuario Aduanero Permanente

### Introducción

La valoración aduanera constituye un factor crítico para el desarrollo del comercio internacional, su aplicación equilibrada entre la facilitación y el control garantiza el flujo de bienes y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras con el pago de los derechos e impuestos. En la valoración aduanera la controversia de valor es una medida de control que requiere de fundamentos razonables soportados en información disponible en bancos de datos, precios de fuentes especializadas y de referencia del mercado internacional; de tal forma que permita fijar el monto de la garantía que servirá como instrumento para facilitar el levante de las mercancías mientras se realiza el proceso de determinación definitiva del valor. El objeto de la garantía en este caso, es cubrir el pago de los derechos e impuestos a la importación generados en la discusión.

En Colombia la disposición de las mercancías durante las controversias de valor se garantiza conforme a la norma prevista en el artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC, y está contenida en el artículo 254 del Decreto 2685 de 1999 y reglamentada en el artículo 523 de la Resolución 4240 de 2000, los cuales disponen que la garantía deberá constituirse por el cien por ciento (100%) de los tributos aduaneros en discusión. La exigencia así establecida, no es aplicable a los Usuarios Aduaneros Permanentes en razón de contar con una póliza global que cubre la totalidad de sus actuaciones ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta prerrogativa frente a los precios ostensiblemente bajos, se convirtió en factor que debilita el control y facilita la realización de operaciones subvaloradas relacionadas con el fraude, inclusive con el lavado de activos.

La presente investigación demuestra que la normativa nacional que permite la utilización de la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes en las controversias de valor sin fijar un límite frente a estas, contraría el criterio de suficiencia y no se encuentra en armonía con el criterio de suficiencia previsto en el artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC, ni en las directivas del anexo general del Convenio de Kyoto Revisado y el Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC. Lo anterior, en virtud de la restricción prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999 que limita a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de exigir otras garantías o pólizas a estos usuarios. Así mismo, los aspectos críticos frente a la subvaloración detectados en el Decreto 2685 de 1999, no fueron solucionados a la luz de las disposiciones previstas y relacionadas con dichos aspectos en el nuevo régimen aduanero previsto en el Decreto 390 de 2016, las cuales no han entrado en vigor en virtud de su aplicación escalonada.

La investigación se justifica porque devela los factores que inciden en la suficiencia de la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes y su relación con las operaciones subvaloradas que erosionan la tributación aduanera, y porque demuestra la ineficacia de las medidas adoptadas por Colombia para hacer frente al fenómeno de la subvaloración. También muestra los aspectos vulnerables del régimen aduanero actual en materia de garantías y aborda las dificultades que enfrentará la reforma aduanera prevista en el Decreto 390 de 2016. En este sentido, expone cómo la prerrogativa de la póliza global de los Usuarios Aduaneros

Permanentes se constituyó en un factor que facilita la erosión de la base gravable para la liquidación de los derechos e impuestos a la importación, en los casos relacionados con los precios ostensiblemente bajos.

El estudio se soporta en la observación de los procesos de importación de mercancías procedentes de Panamá a través de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena durante el periodo 2010 a 2015, y realiza el análisis de una muestra de la población de los Usuarios Aduaneros Permanentes involucrados en procesos de controversias por precios ostensiblemente bajos, confrontando el monto de las controversias vigentes y las deudas determinadas en el control posterior, frente al valor asegurado por la póliza global. El estudio comprende el periodo siguiente a la derogatoria de los precios estimados, indicativos y las medidas que restringían el ingreso de mercancías por algunos puertos del país, iniciando con la fecha de expedición del Memorando 168 de 2010 de la DIAN, mediante el cual se estableció que los Usuarios Aduaneros Permanentes por contar con una póliza global no necesitan realizar trámites adicionales y, por tanto, el levante en caso de controversias debe ser autorizado al amparo de dicha garantía. Durante el periodo analizado se observa que Usuarios Aduaneros Permanentes, excediéndose de la flexibilidad que brinda la interpretación normativa de la entidad, abusaron de la prerrogativa prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999, ingresando al país mercancías declaradas con precios ostensiblemente bajos y sin respaldo en las pólizas, fomentando en estas circunstancias la subvaloración que flagela a Colombia.

## I. La facilitación del comercio y los efectos de la subvaloración aduanera en Colombia

### A. Antecedentes

Bajo la nueva arquitectura global y regional de integración, la facilitación del comercio ha tomado una importancia estratégica a la luz de las rápidas transformaciones de la economía mundial y de la creciente fragmentación de la producción y la integración de cadenas globales de valor. Ello implica que el tiempo y la eficiencia son y serán, cada vez más, factores claves que impactan el comercio internacional y la competitividad (Banco Interamericano de Desarrollo, 2015)<sup>3</sup>.

La Organización Mundial del Comercio (2014)<sup>4</sup>, resalta la importancia de la garantía en el despacho aduanero al crear la separación entre el levante y la determinación definitiva de los derechos de aduana, reconoce que la garantía puede ser considerada por los países como una condición para otorgar el levante de las mercancías. El artículo 7 del Acuerdo de Facilitación del Comercio señala:

Cada miembro adoptará o mantendrá procedimientos que permitan el levante de las mercancías antes de la determinación definitiva de los derechos de aduana, impuestos, tasas y cargas, si esa determinación no se efectúa antes de la llegada, o en el momento

de la llegada o lo más rápidamente posible después de la llegada y siempre que se hayan cumplido las demás prescripciones reglamentarias.

Los diferentes acuerdos comerciales suscritos por Colombia contienen expresas medidas orientadas a la facilitación y simplificación de los asuntos aduaneros, y en general a la evolución del entorno global del comercio. El Acuerdo de Promoción Comercial con los Estados Unidos (2012)<sup>5</sup>, por ejemplo, consagra la facilitación del comercio al contemplar que cada parte adoptará o mantendrá procedimientos aduaneros simplificados que permitan el despacho eficiente de las mercancías. El artículo 5.2 de este establece el procedimiento relacionado con el despacho de las mercancías y señala que este se deberá realizar dentro de un periodo no mayor al requerido para asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera, y en la medida en que sea posible se despache las mercancías dentro de las 48 horas siguientes a su llegada. Determina que una parte puede exigir que un importador provea *suficiente* garantía en la forma de una fianza, depósito o cualquier otro instrumento que sea apropiado y que cubra el pago definitivo de los aranceles aduaneros, impuestos y cargos relacionados con la importación de la mercancía.

El Acuerdo Comercial entre la Unión Europea - Colombia y Perú (2013)<sup>6</sup>, en igual

<sup>3</sup> La II Cumbre Empresarial de las Américas que se realizó entre el 8 al 10 de abril de 2015 en la Ciudad de Panamá.

<sup>4</sup> Organización Mundial del Comercio. (2014). Acuerdo sobre Facilitación del Comercio.

<sup>5</sup> Acuerdo de Promoción Comercial entre Colombia y los Estados Unidos. (2012). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/COL\\_USA\\_TPA\\_s/Index\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/COL_USA_TPA_s/Index_s.asp).

<sup>6</sup> Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y Colombia y Perú. (2013). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/COL\\_PER\\_EU\\_FTA/Index\\_new\\_PDF\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/COL_PER_EU_FTA/Index_new_PDF_s.asp)

sentido consagra los aspectos relacionados con las aduanas y los procedimientos relativos al comercio señalando que

A fin de mejorar los métodos de trabajo, así como de asegurar la no discriminación, transparencia, eficiencia, integridad y responsabilidad de las operaciones, cada Parte: [...]

Simplificará, siempre que sea posible, los requisitos y formalidades relativos al levante y despacho sin demora de las mercancías, permitiéndole a los importadores el retiro de la mercancía de las aduanas, sin el pago de los aranceles aduaneros, sujeto a la constitución de una garantía de conformidad con la legislación nacional, para asegurar el pago definitivo de los aranceles aduaneros, derechos y cargas.

Los compromisos internacionales asumidos en los diferentes acuerdos comerciales reflejan la necesidad de establecer y procurar un balance en materia de facilitación del comercio y el control aduanero, de manera que se garantice el flujo del comercio entre las naciones, cumpliéndose el cometido de disminución de costos y favorecimiento de las ventajas que trae el cumplimiento del “justo a tiempo” en las operaciones comerciales internacionales.

### ***B. La facilitación del despacho aduanero en la normativa internacional***

López (2016)<sup>7</sup>, señala que el Convenio Internacional para la Simplificación y Armoniza-

ción de los Regímenes Aduaneros Revisado –CKR– (2006), conocido como el Convenio de Kyoto Revisado

ha aportado a la armonización mundial de los procesos y procedimientos aduaneros facilitando un lenguaje común, indispensable para un ejercicio del comercio óptimo, aportando también medidas y recomendaciones que llevan claros beneficios en materia de facilitación y control.

Cita una encuesta realizada por el Banco Mundial en 2003 que afirma que

el sector privado considera que los procedimientos aduaneros que están de conformidad con el CKR son de gran importancia para los sistemas imperantes del justo a tiempo en donde las materias primas, así como los productos intermedios, semielaborados necesitan cruzar fronteras muchas veces con el fin de producir un producto terminado. Por ello se puede concluir que la adhesión al Convenio se constituye en uno de los factores importantes en la determinación de dónde invertir.

Las directivas del anexo general del Convenio de Kyoto, referidas al capítulo 5 de las garantías<sup>8</sup>, señalan las guías, requisitos, formas y montos de las garantías a los efectos de asegurar que las obligaciones que surjan de un régimen aduanero en particular sean cumplidas. Señalan que la garantía es fundamental, por ejemplo, cuando se difieren derechos e impuestos o cuando las mercancías son retiradas provisionalmente

<sup>7</sup> López, A. (2016). Mecanismos de facilitación y control e incidencias en el comercio exterior. Recuperado de <http://capacitacion.ciat.org>

<sup>8</sup> Convenio de Kyoto. Directivas del Anexo General. Capítulo 5. Garantías. Versión 1.0. Proyecto OEA/ALADI.

por el declarante mientras mantiene el desaduanamiento final pendiente, o mientras se encuentre pendiente la presentación de ciertos documentos que permitirían una tasa preferencial de derechos e impuestos.

La norma 5.1 de las directivas señala que la legislación nacional especificará el espectro de situaciones en las cuales la garantía mencionada será exigida, pues las obligaciones con respecto a la aduana pueden ser muy amplias y generales o específicas. Dicha garantía generalmente se constituye bajo la forma de un depósito en efectivo o títulos negociables, o una fianza proporcionada por un organismo habilitado, generalmente un banco o una empresa de seguros (Organización Mundial de Aduanas, 2006).

El acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1994), en su artículo 13 consagra también las fianzas bancarias de compañías de seguro o depósitos, como medios apropiados para garantizar el pago de los derechos e impuestos a la importación en discusión a los que eventualmente estarían sujetas las mercancías importadas. Esta alternativa se presenta en los eventos en que se requiera demorar la determinación definitiva del valor en aduana en virtud de las controversias frente al valor declarado.

### ***C. La facilitación del despacho aduanero en el curso de las controversias de valor en Colombia***

El Decreto 2685 de 1999<sup>9</sup> establece que

Cuando exista controversia respecto del valor en aduana declarado y/o los documentos que lo justifican o cuando no sea posible la determinación del valor al momento de la importación se podrá otorgar el levante de las mercancías, previa constitución de una garantía en los términos del artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC<sup>10</sup>, la normativa andina<sup>11</sup>, el numeral 5.º del artículo 128 de este decreto y conforme a las condiciones y modalidades que señala la autoridad aduanera.

En el mismo sentido, la resolución reglamentaria 4240 de 2000 establece que la garantía deberá constituirse por el cien por ciento (100%) de los derechos e impuestos a la importación que pudieren causarse por la diferencia entre el valor declarado por el importador y el precio determinado por el funcionario competente dentro de la diligencia de inspección en la que se genera la controversia.

<sup>9</sup> Artículo 254, del Decreto 2685 de 1999, consagra en nuestra legislación interna lo dispuesto en el artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC.

<sup>10</sup> El artículo 13 del Acuerdo del Valor señala que si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá, no obstante, retirarlas de la aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

<sup>11</sup> La normativa andina en materia de valoración la constituyen la Decisión 571 y la Resolución 1684 de 2014 de la CAN.



La controversia es definida por el Decreto 2685 de 1999<sup>[12]</sup> “como la duda que se suscita en la diligencia de inspección aduanera física o documental sobre el valor declarado de la mercancía importada, debido a que es considerado bajo de acuerdo a los indicadores del Sistema de Administración del Riesgo de la DIAN”.

En los anteriores términos la legislación nacional atiende el criterio de suficiencia previsto en el artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC, solo en los casos en los que se involucra a importadores que no gozan de las prerrogativas del Usuario Aduanero Permanente, siendo obligatorio para otros importadores no reconocidos como tal en los eventos de optar por la constitución de una garantía dentro de una controversia, de hacerlo por el 100% del valor de los derechos e impuestos en discusión. Esta circunstancia es diferente, cuando la controversia involucra a un Usuario Aduanero Permanente, que, para el caso, obtiene el levante en virtud de lo dispuesto en el Memorando 168 de 2010 de la DIAN, el cual ordena al inspector de la DIAN a conceder el levante de las mercancías, amparando la controversia en la póliza global de dicho usuario. El resultado bajo esta interpretación normativa, ha sido el incremento de las controversias de valor con precios ostensiblemente bajos, lo cual ha generado en gran proporción el problema de subvaloración generalizado que azota al país. Los efectos de esta situación, se advierten en las medidas adoptadas por el gobierno

para afrontarla, en particular, en los casos relacionados con las medidas demandadas por la República de Panamá ante la Organización Mundial del Comercio.

#### ***D. Conceptos sobre los precios ostensiblemente bajos***

Alsina (2010), refiriéndose al *precio vil* en ciertas importaciones<sup>13</sup>, afirma que

En las aduanas se ha puesto de moda discutir acerca del tratamiento asignado a ciertas importaciones en las que el valor de transacción declarado resulta ostensiblemente bajo, alejado de la realidad económica tomando en consideración algunos elementos objetivos como ser la naturaleza, la especie, la calidad, etc. de la mercadería objeto de valoración.

El presente estudio está relacionado con el análisis sobre el *precio vil* que realiza Alsina (2010), pues los precios *ostensiblemente bajos* son aquellos que se alejan de la realidad económica si se toma en consideración sus elementos objetivos, como son la naturaleza, especie y calidad, entre otros; elementos que también se enmarcan dentro de la definición de precios ostensiblemente bajos, prevista en la legislación aduanera colombiana y que se presentan dentro del análisis del precio, la naturaleza, calidad, y estado de las mercancías procedentes de la República de Panamá objeto de estudio.

<sup>12</sup> El numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, señala que “Cuando practicada la diligencia de inspección aduanera física o documental, se suscite una duda sobre el valor declarado de la mercancía importada o por cualquiera de los elementos conformantes de su valor en aduana, debido a que es considerado bajo de acuerdo con los indicadores del sistema de administración del riesgo de la DIAN.

<sup>13</sup> Ver Alsina, M. (1990). El precio vil en ciertas importaciones. *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Sección doctrina*. Recuperado de [www.iaea.org.ar/?s=El+precio+vil](http://www.iaea.org.ar/?s=El+precio+vil)



En relación con lo señalado, es preciso acotar que las mercancías sobre las que se basa la investigación reúnen todos los requisitos de calidad, estado y condiciones óptimas, por lo que el criterio para determinar que se declaran con precios *ostensiblemente bajos* se soporta en dichas características y no en otras, no se trata de restos invendibles o saldos de fuera de temporada.

Aludiendo a la normativa internacional, el autor señala “que las aduanas no pueden ejercer su derecho al control impidiendo el despacho sino fijando en su caso la garantía en función del monto en controversia<sup>14</sup> o el monto probable que pudiera resultar de una investigación. El derecho al despacho en estas condiciones surge del Acuerdo de Valoración”. Al respecto el país debe ejercer su derecho al control aduanero con énfasis en la subvaloración que sin dudas es un problema que distorsiona el comercio internacional, erosiona la base de liquidación de los derechos e impuestos a la importación y genera condiciones de competencia desleal. No obstante, el control no puede ejercerse entorpeciendo la facilitación en el despacho aduanero, por lo que, siguiendo la orientación internacional el despacho de las mercancías especialmente las declaradas con un precio “vil” u ostensiblemente bajo, debe facilitarse con la fijación de una garantía en función del monto en controversia.

El Decreto 2685 de 1999, también se refiere al término *precios ostensiblemente bajos* y señala, “cuando se trate de precios declarados ostensiblemente bajos que podrían invo-

lucrar la existencia de un fraude, la autoridad aduanera exigirá una garantía”. Así mismo, define el precio ostensiblemente bajo como “el que manifiestamente no corresponde con el real del comercio internacional para la mercancía importada por presentar niveles inconcebiblemente bajos y que podrían constituir un fraude”<sup>15</sup>.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2002)<sup>16</sup> define el término *ostensible* como el equivalente a evidente o palpable, y argumenta que en estos casos el precio por sí solo ofrece dudas de su autenticidad, porque no aparenta desprenderse de operaciones comerciales normales. Precisa que la reglamentación se orientó a darle alcance a aquellas situaciones, en las que el inspector no cuenta con precios de referencia para las mercancías en el proceso de inspección, pero que, basado en la experiencia adquirida de otras importaciones y del conocimiento de la forma como se comportan los precios del mercado internacional, duda que el valor declarado, por ser *ostensiblemente bajo*, pudiera resultar de una operación comercial usual.

### ***E. Medidas adoptadas en Colombia frente a los precios ostensiblemente bajos y el litigio comercial con Panamá***

Duran (2015) señala un suceso que revela las consecuencias de las prerrogativas a los Usuarios Aduaneros Permanentes en una noticia divulgada por el diario El Espectador, el 16 de mayo de 2015, según la cual un Usuario Aduanero Permanente se convirtió en

<sup>14</sup> Alsina (2010) afirma, interpretando el acuerdo de manera clara, que el monto de la garantía es equivalente al monto de la controversia.

<sup>15</sup> Definiciones contenidas en los artículos 128 y 237 del Decreto 2685 de 1999.

<sup>16</sup> Concepto Jurídico 8 de 2002. DIAN.

“*Un emporio textil que se hizo en el aire*”<sup>17</sup>. Informa el diario, que mientras el precio por kilo de las confecciones estaba a US\$10; el Usuario Aduanero Permanente investigado por las autoridades lo traía a US\$1,60.

En la exposición de motivos de la Ley anticontrabando 1762 de 2015, el Gobierno colombiano señala que:

La DIAN ha detectado que para encubrir este tipo de conductas con mayor facilidad, algunos importadores colombianos constituyen empresas-vinculadas en Panamá o en otros países que funcionan como paraísos fiscales, las cuales expiden facturas de venta que ocultan y/o falsean el precio real al que la mercancía fue comprada por sus matrices o empresas vinculadas de Colombia al productor o comercializador inicial. Esas facturas posteriormente son incorporadas como soporte de la declaración de importación, en claro detrimento del fisco nacional y facilitando la competencia desleal.

El crecimiento del contrabando relacionado con la subvaloración de las mercancías presionó a las autoridades colombianas a adoptar medidas en las importaciones, las cuales consistieron en el establecimiento

de precios indicativos<sup>18</sup> y estimados<sup>19</sup>, restricciones al ingreso de las mercancías por algunos puertos<sup>20</sup> y medidas de aranceles combinados entre *ad valorem* y específicos. Estas medidas adoptadas por el Gobierno nacional a través de la DIAN generaron la reacción del Gobierno de Panamá quién las consideró como un obstáculo al comercio internacional y discriminatorias, siendo demandadas ante la Organización Mundial del Comercio con los resultados que se desprenden del caso DS366, en el cual Colombia reconoce y acepta la decisión del Órgano de Solución de Diferencias –OSD– asumiendo el compromiso de retirarlas<sup>21</sup>.

Otro caso es el DS461 (2016)<sup>22</sup>, en el que la República de Panamá solicitó al OSD la celebración de consultas con Colombia con respecto a la imposición por parte de este último de un arancel compuesto que afecta la importación de productos textiles, prendas de vestir y calzados procedentes de Panamá. En concepto de la parte demandante, la medida es incompatible con las disposiciones del GATT de 1994. Plantea que el arancel compuesto sobre las importaciones de productos textiles, prendas de vestir y calzados resulta en la imposición de un gravamen que excede del arancel *ad valorem* consolidado.

<sup>17</sup> *El Espectador*. Durán, C. (16 de mayo de 2015). Recuperado de <http://www.el-espectador.com/print/560985>

<sup>18</sup> “Precio de referencia establecido mediante acto expedido por la DIAN, utilizado como mecanismo de control de los precios declarados, según el país de origen o el tipo de mercancías importadas”. El precio indicativo conservaba el carácter de obligatorio para el importador, quién estaba obligado en el evento de haber declarado por debajo de estos corregir la declaración y pagar los tributos aduaneros con base en dicho precio.

<sup>19</sup> “Precio de referencia establecido en términos de márgenes o rangos por la DIAN, para ser utilizado como mecanismo de control de los precios declarados por las mercancías importadas o introducidas al resto del territorio nacional”.

<sup>20</sup> Resolución que establece disposiciones para el ingreso de algunas mercancías n.º 315 del 19 de enero de 2010.

<sup>21</sup> Resolución n.º 870 del 3 de febrero de 2010. Por la cual se derogan las resoluciones de precios estimados e indicativos.

<sup>22</sup> OSD. (2016). Medidas relativas a la importación de textiles, prendas de vestir y calzado. Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dispu\\_s/cases\\_s/ds461\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds461_s.htm)

El planteamiento de Panamá sugiere la existencia de una estrategia adelantada por Colombia para intentar frenar los efectos de la subvaloración mediante la creación de un arancel compuesto que grava las mercancías tanto por su valor de transacción como por el peso de esta. Según los argumentos, “Colombia estaría violando la disposición del GATT<sup>23</sup> que establece que un Miembro contravendrá la obligación del artículo II 1(b) cuando el derecho en cuestión exceda del arancel consolidado” (Organización Mundial del Comercio, 2015).

Colombia argumentó que:

Panamá intenta presentar esta diferencia como un caso que se puede resolver de manera teórica basado en fórmulas abstractas [...]. Colombia es uno de los países que más sacrificios ha hecho en la lucha contra el narcotráfico [...]. El lavado de activos es un eslabón clave en la cadena del narcotráfico [...]. Las operaciones de comercio exterior son uno de los mecanismos más eficaces que han encontrado los grupos ilegales para lavar sus activos ilícitamente obtenidos.

Refiriéndose al Acuerdo del Valor, Colombia sostiene que:

La sugerencia que Colombia podría atacar el problema de subfacturación haciendo uso del Acuerdo sobre Valoración en Aduana ignora la magnitud del problema y asume que la autoridad aduanera colombiana tiene la misma capacidad y nivel de sofisticación que las aduanas de países desarrollados. Si bien el Acuerdo sobre Valoración permite a las aduanas cuestionar importaciones

individuales, los instrumentos que establece fueron definidos teniendo en cuenta situaciones aisladas de fraude aduanero. El Acuerdo no proporciona herramientas efectivas para afrontar un problema tan generalizado, masivo y serio como el que enfrenta Colombia (Medidas relativas a la importación de textiles, pp. B-30, anexo B-3).

Colombia en los intentos por controlar la subvaloración aduanera, ha adoptado estrategias que van desde el establecimiento de los precios oficiales, precios de referencia, precios estimados, precios indicativos, restricción de ingreso de mercancías por algunos puertos y la adopción de aranceles específicos para algunas mercancías, las cuales bajo la persistencia del problema evidencian la ineficacia de sus efectos frente al problema del contrabando por la subvaloración.

## **II. La garantía en la normativa internacional y su aplicación en el control de la valoración aduanera en Colombia**

### **A. La controversia de valor**

La primera acción de control en la valoración aduanera se presenta en el proceso de inspección de las mercancías por parte de la aduana, cuando en su desarrollo la autoridad con fundamento en el artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 establezca que los precios declarados son considerados ostensiblemente bajos, puede suspender la diligencia requiriendo la corrección de la declaración al precio real o, en su defecto,

<sup>23</sup> Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT de 1947. Artículo II. 1(b).

indicar al importador que podrá optar por la constitución de una garantía por el 100% de los derechos e impuestos en discusión. Este procedimiento es diferente cuando la controversia de valor es generada a un Usuario Aduanero Permanente, en cuyo caso el uso de la póliza global constituye el requisito para asegurar los derechos en discusión<sup>24</sup>.

De conformidad con el artículo 33 del Decreto 2685 de 1999, las personas jurídicas que hubieren obtenido su reconocimiento e inscripción como Usuarios Aduaneros Permanentes, solo deberán constituir la garantía global, la que cobijará la totalidad de sus actuaciones realizadas en calidad de Usuario Aduanero Permanente ante la DIAN, sin que esta entidad pueda exigir otras garantías o pólizas.

### ***B. Marco legal de la valoración aduanera en Colombia***

Colombia acogió el Acuerdo del Valor de la OMC, en virtud de la Decisión 571 de la Comunidad Andina y del reglamento previsto en la Resolución 1684 de 2014. El Acuerdo del Valor establece en su introducción general, que el *valor de transacción* es la primera base para la determinación del valor en aduana. Establece el acuerdo que cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.º deberán celebrarse consultas con el importador con el objeto de establecer el valor en forma ordenada, conforme a los métodos secundarios previstos en los artículos 2, 3, 5, 6 y 7 denominados “Método del Valor de Mercancías Idénticas, Método del Valor de Mercancías

Similares, Método del Valor Deducido, Método del Valor Reconstruido y Método del Último Recurso” respectivamente.

### ***C. La garantía en las controversias de valor aduanero***

De conformidad con lo anotado con anterioridad, una vez surgida una controversia y mientras se desarrolla en forma ordenada la aplicación de los métodos señalados en el Acuerdo del Valor para determinar el valor en aduana, la garantía se constituye en el instrumento para asegurar el pago de los derechos e impuestos, facilitación de la entrega de las mercancías y asegurando el control aduanero en la determinación posterior del valor de estas. El instrumento nace<sup>25</sup> como una necesidad en la facilitación del comercio internacional sobre el cual existían en las diferentes jurisdicciones, incontables requisitos legales y administrativos que entorpecían los flujos comerciales.

#### ***1. Las garantías conforme al Acuerdo de Valor de la OMC***

El artículo 13 del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala que:

Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la aduana si, cuando así se le exija, presta

<sup>24</sup> El autor.

<sup>25</sup> Del artículo 13 del Acuerdo del Valor de la OMC.

una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías (Organización Mundial del Comercio, 1994).

*La suficiencia* que predica el artículo 13 del Acuerdo de Valor de la OMC, se debe interpretar como la protección o amparo del 100% del valor de los derechos e impuestos en discusión, dado que una garantía constituida por un valor inferior implicaría contravenir dicho criterio de suficiencia y, en ese caso, se trataría de una garantía insuficiente.

## *2. Las garantías conforme al Acuerdo de Facilitación del Comercio*

El Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC otorga gran importancia a la figura de la garantía en el despacho aduanero, como instrumento para asegurar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras; además de permitir la separación entre levante y la determinación definitiva de los derechos de aduana, reconoce las garantías como una condición para otorgar el levante de las mercancías. El artículo 7 del AFC señala:

Separación del levante y de la resolución final sobre los derechos aduaneros, etc. Si se cumplen todos los requisitos normativos, los Estados miembros deben poner en práctica procedimientos que permitan el levante de los bienes para la importación y la exportación antes de que se facilite una resolución final sobre las tasas aduaneras y cargos. Puede pedirse una garantía u otra forma de pago, pero el importe de dicha garantía no puede ser mayor que la cantidad

total que resulte y tiene que devolverse en el momento en el que no sea necesaria.

Señala, además que

como condición para el levante el Miembro podrá exigir una garantía en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado previsto en sus leyes y reglamentos. Precisa que esa garantía no será superior a la cuantía que el Miembro requiera para asegurar el pago de los derechos de aduana, impuestos, tasas y cargas que finalmente deban pagarse por las mercancías cubiertas por la garantía.

De lo anterior, se deduce que la facilitación pregonada por el AFC está dada en que las garantías u otras formas de pago permitan el levante de las mercancías antes de la resolución final sobre los derechos e impuestos. Además que estas se constituyan por un importe que no puede ser mayor que la cantidad total de los derechos e impuestos que resulten en la determinación final.

## *3. Las garantías según las directivas del Convenio de Kyoto Revisado*

Las directivas del anexo general del Convenio de Kyoto Revisado, a las cuales nos referimos con anterioridad, señalan que la aduana puede fijar el monto de las garantías a un nivel igual al monto exacto de los derechos e impuestos adeudados a la aduana. Así mismo, recomiendan que la legislación nacional permitirá la existencia de casos en los que no se exigirá garantía alguna, por ejemplo, en el caso de algunas operaciones o industrias y de algunos regímenes, de algún tipo de mercancías o de algunos niveles de derechos e impuestos.

Precisan también, la exigencia de garantías opcionales cuando la aduana determine que existen otros factores que aumentan el riesgo de incumplimiento de las obligaciones, y son claras en advertir que las mercancías o personas que ofrecen un alto riesgo desde el punto de vista fiscal, son susceptibles de ser sometidas a la constitución de garantías opcionales para evitar el riesgo de incumplimiento. Recomiendan que “Cuando la Aduana establezca que la garantía constituida no asegura o que ya no es segura o suficiente para asegurar el cumplimiento de las obligaciones dentro del plazo prescrito, la misma solicitaría a la persona que escogiera entre constituir una garantía adicional o reemplazar la garantía original por otra nueva” (Organización Mundial de Aduanas, 2006).

En cuanto a la garantía global o general, las directivas señalan que “cuando se exija una garantía para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes de un régimen aduanero, la Aduana aceptará una garantía general, específicamente de los declarantes que regularmente declaran mercancías en las distintas oficinas del territorio aduanero”. Al respecto señalan que “la norma prevé que la Aduana acepte una garantía general en lugar de una garantía por separado para cada caso, específicamente si proviene de un declarante que declara mercancías regularmente en distintas oficinas en el territorio aduanero”.

En cuanto al monto de las garantías generales recomiendan fijarlo por un monto igual al monto total de derechos e impuestos exigibles, cuando esté destinada a cubrir operaciones aduaneras respecto de mercancías que presenten un alto riesgo de fraude. En todos los otros casos, la aduana puede establecer el monto de la garantía de un porcentaje menor al de los derechos e impuestos a las personas, entre otras que sean usuarios frecuentes.

En el caso de Colombia, el Decreto 2685 de 1999 ni a la luz del nuevo régimen aduanero previsto en el Decreto 390 de 2016, se establece la posibilidad que la administración aduanera pueda tomar medidas específicas, orientadas a desautorizar definitiva o temporalmente una póliza global de un Usuario Aduanero Permanente o un importador de confianza, lo cual se aparta de las recomendaciones previstas en las directivas del Convenio de Kyoto.

Las directivas también recomiendan que

Cuando la garantía general se aplica a obligaciones cuyo monto variará con el tiempo, el monto de la garantía debería fijarse a un nivel lo suficientemente alto como para permitir que las obligaciones respecto de la Aduana se encuentren cubiertas en todo momento. Así mismo precisan: “Con respecto a una transacción cubierta por una garantía general, la Aduana puede solicitar una garantía adicional si considera que aceptar la transacción mencionada colocaría a la recaudación en peligro o que de otro modo dificultaría la aplicación de la legislación aduanera.

En Colombia el monto asegurado por la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes es fijado por la DIAN en un 2% del valor de la sumatoria de las operaciones de importación o exportación correspondientes a los doce meses anteriores a la fecha de la solicitud de la autorización. Bajo esta premisa, se observa que la norma interna se aparta de las recomendaciones establecidas en las directivas del Convenio de Kyoto y del criterio de suficiencia del artículo 13 del Acuerdo del Valor. Lo anterior, dado que las obligaciones que deben ser aseguradas por los UAP como son los derechos e impuestos



a la importación que se generan en la discusión del valor y cuyo número de operaciones y monto varía con el tiempo, quedan sin la protección de la garantía global causada por la incidencia de la prerrogativa prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999, generando una tendencia lógica a una cobertura nula frente al cúmulo de operaciones declaradas con precios ostensiblemente bajos.

#### *4. La garantía en la valoración aduanera de la Comunidad Andina*

La Decisión 571 de 2003 la Comunidad Andina (2003) acogió el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, como el acuerdo sobre el cual se rige la valoración entre los países miembros. Señalando que el valor en aduanas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, sus respectivas notas interpretativas y opiniones, y el reglamento expedido al respecto por este organismo.

Mediante la Resolución 1684 de 2014, la CAN reglamentó el procedimiento sobre la aplicación del valor en aduana de las mercancías importadas en el territorio aduanero comunitario, el cual establece las disposiciones generales para su determinación y los requisitos para la aplicación de los métodos previstos en el acuerdo.

El Reglamento de la CAN al referirse a las garantías señala<sup>26</sup>:

En los casos en que resulte necesario demorar la determinación definitiva del valor en aduana de las mercancías importadas, el importador podrá retirar sus mercancías si, cuando así se le exija, presta garantía suficiente que cubra el pago de los impuestos a la importación a los que eventualmente estarían sujetas tales mercancías, mediante fianzas bancarias o de compañías de seguro, depósito u otro medio apropiado. El monto de la garantía se podrá determinar tomando en consideración precios de referencia o de acuerdo a lo que disponga la legislación nacional.

#### *i. La garantía en la valoración aduanera en la República del Perú*

Según Andrade (2014)<sup>27</sup>, la Ley General de Aduanas de Perú establece la calificación y finalidad de las garantías aduaneras dentro del régimen de importación y señala como tales instrumentos: los documentos fiscales, garantías bancarias, comerciales y otros instrumentos que aseguran, a satisfacción de la administración, el cumplimiento de las obligaciones aduaneras. Incluyendo las garantías nominales presentadas por entidades y organismos de reconocido prestigio y solvencia moral.

El Decreto Supremo 010-2009-EF establece para los importadores, exportadores o beneficiarios, sin historial aduanero, un monto mínimo de la garantía global que se hace sobre la base del movimiento anual que estime realizar. Las garantías son manejadas

<sup>26</sup> Artículo 62 de la Resolución 1684 de la CAN.

<sup>27</sup> Garantía aduanera en el despacho aduanero, reflexiones a partir del acuerdo sobre facilitación de la OMC. (2014). Recuperado de <http://www.ius360.com/publico/aduanero/garantia-aduanera-en-el-despacho-aduanero-reflexiones-a-partir-del-acuerdo-sobre-facilitacion-del-comercio-de-la-omc/>



a través de la apertura de una cuenta corriente que toma un nivel al ser afectada o des-afectada de acuerdo con los procedimientos aprobados.

La norma en comento afirma que “En principio la garantía regulada en nuestra normatividad aduanera nacional comparte las mismas características de la garantía recogida en el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio” (Decreto Supremo 010-2009-EF).

La normativa de Perú guarda armonía con la norma internacional y es equilibrada frente a la responsabilidad de controlar el pago de los derechos e impuestos que surgen de la discusión de estos. En estricto sentido lo es, que la garantía es sometida a la afectación o desafectación conforme a las controversias que se van generando o a los valores determinados o encontrados ajustados a derechos, siendo aplicados a la cuenta corriente de tal manera que no existe la posibilidad de arriesgar los recursos fiscales en discusión.

### *5. La garantía en la valoración aduanera en Colombia*

El análisis de las garantías en la valoración aduanera en Colombia se realiza bajo el enfoque del régimen aduanero previsto en el Decreto 2685 de 1999, relacionado directamente con el problema objeto de investigación y se proyecta sobre las disposiciones del nuevo régimen previstas en el Decreto 390 de 2016<sup>[28]</sup> concebido como el mejoramiento del anterior, armonizado bajo la normativa andina y el Convenio de Kyoto Revisado.

El Gobierno de Colombia creó la figura del Usuario Aduanero Permanente con ciertas prerrogativas que contribuirían a agilizar los trámites aduaneros y disminuir sus costos en las operaciones de importación y exportación, específicamente el diferimiento de derechos e impuestos pagaderos los cinco primeros días hábiles del mes siguiente a la autorización de levante, y levante automático lo cual agiliza la salida de la mercancía.

Para estos, la DIAN fijó la garantía global que permite su reconocimiento, en el dos por ciento (2%) del valor FOB de las importaciones realizadas durante los 12 meses anteriores a la presentación de la solicitud o del (1) uno por mil del valor FOB de las exportaciones realizadas en el mismo sentido.

Interpretando el contenido de la prerrogativa prevista en el artículo 33 del Decreto 2685 de 1999, que señala:

Las personas jurídicas que hubieren obtenido su reconocimiento como usuarios aduaneros permanentes, sólo deberán constituir la garantía global a que se refiere este decreto, la que cobijará la totalidad de sus actuaciones realizadas en calidad de Usuario Aduanero Permanente ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que esta entidad pueda exigir otras garantías o pólizas, salvo lo relativo en los casos de garantías en reemplazo de aprehensión o enajenación de mercancías”, la DIAN expidió el Memorando 168 de 2010 instruyendo que:

Cuando se presenten dudas sobre los valores en aduana declarados por los Usuarios

<sup>28</sup> El Decreto 390 de 2016 consagra su aplicación en forma escalonada y aún no se encuentran vigentes las disposiciones relativas a las garantías.

Aduaneros Permanente (UAP) [...] y proceda la suspensión establecida en el numeral 5.1 del artículo 128 del decreto 2685 de 1999<sup>[29]</sup>, en consideración a que la controversia puede subsanarse con una garantía, y considerando que estos usuarios cuentan con una póliza global constituida ante la DIAN, no será necesario que el declarante/importador realice algún trámite ante el Grupo Interno de Trabajo de Control de Garantías o quien haga sus veces, para efectos de obtener el levante. En estos casos, el inspector deberá registrar en el Acta de Inspección que se otorga levante con controversia de valor con amparo en la garantía global por el valor de los tributos en discusión.

Conforme a lo anterior, no es aplicable a los Usuarios Aduaneros Permanentes la norma prevista en el artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 que establece que “cuando se trate de precios declarados ostensiblemente bajos que podrían involucrar la existencia de un fraude la autoridad aduanera exigirá una garantía”, dado que a estos usuarios no se les puede exigir garantías adicionales.

De lo anterior se observa que la garantía global que ampara las actuaciones de los Usuarios Aduaneros Permanentes ante la DIAN, permite a estos usuarios declarar mercancías inclusive con precios ostensiblemente bajos, sin tener en cuenta el número de las controversias ni la cuantía de estas y tampoco el hecho de que los derechos e impuestos que se generen en la discusión, desborden la capacidad de la garantía.

Lo dispuesto por la DIAN en el Memorando 168 de 2010 provocó la situación que se observará en los casos tratados a continuación y en las innumerables operaciones de importación de mercancías realizadas por los UAP declaradas con precios ostensiblemente bajos. En dicho cometido se ha erosionado desde el 2010 la base de liquidación de los derechos e impuestos a la importación, y donde se desprende que el Memorando de la DIAN se constituyó en el factor que facilitó la subvaloración aduanera en Colombia desde la fecha de su expedición, la cual se manifiesta en el aumento desproporcionado del monto de los derechos e impuestos en discusión frente a la capacidad económica de la garantía.

Por su parte, la nueva regulación prevista en el Decreto 390 de 2016<sup>[30]</sup> señala el procedimiento que se seguirá como resultado de la diligencia de aforo, que establece que la autoridad aduanera no autorizará el levante de la mercancía cuando:

Se tengan motivos fundamentados para dudar de la veracidad, exactitud e integridad del valor de la mercancía y/o de los elementos determinantes del valor en aduana declarado. Esta causal se subsana cuando el declarante, dentro del término de permanencia previsto en el artículo 98 del Decreto, opta por una de las siguientes alternativas: [...] Constituye garantía suficiente que cubra el pago de los derechos e impuestos a la importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías,

<sup>29</sup> El numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, se refiere a las controversias al detectarse un valor inferior al registrado en la base de datos de la DIAN o con base en precios de referencia obtenidos de fuentes especializadas.

<sup>30</sup> Artículo 221 del Decreto 390 de 2016. (El decreto se encuentra en fase de aplicación escalonada, este artículo no se encuentra vigente).

conforme lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Tratándose de personas naturales, a solicitud del importador o cuando la administración aduanera así lo exija, se podrán constituir depósitos bancarios (Presidencia de la República de Colombia, 2016).

El nuevo régimen contempla el reconocimiento y la autorización de la figura del “Exportador Autorizado” y del “Operador Económico Autorizado”<sup>31</sup>, contiene también la calificación de los “Importadores, exportadores y operadores de comercio exterior de confianza”<sup>32</sup> y señala el tratamiento especial para los importadores, exportadores y operadores de comercio exterior que tengan la calidad de Operador Económico Autorizado. El nuevo régimen establece un tratamiento especial a la figura del Operador Económico Autorizado, de no estar sujeto u obligado a constituir garantías para respaldar el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras.

Consagra también el Decreto 390 de 2016, el reconocimiento de los *Importadores, exportadores y operadores de comercio exterior de confianza*, diferentes al Operador Económico Autorizado, y gozarán del tratamiento especial previsto en el artículo 35 que señala,

3.5. Constituir una garantía global por parte de los importadores y exportadores cuando

sea exigida para respaldar el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, del cinco por ciento (5%) de las importaciones y exportaciones realizadas durante los doce (12) meses anteriores a la calificación y reconocimiento otorgados, sin que en ningún caso el valor a asegurar sea superior a cien mil (100.000) unidades de valor tributario-UVT.

El Decreto 390 de 2016<sup>[33]</sup> establece que las garantías podrán ser globales o específicas, y precisa que “Las garantías globales amparan las obligaciones que adquiera el declarante u operador de comercio exterior, de varias operaciones o formalidades aduaneras; las específicas respaldan el cumplimiento de obligaciones en una operación o formalidad aduanera en particular”.

También contempla

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá el tipo de garantía que se debe constituir conforme a la obligación aduanera que corresponda. En todo caso, tratándose de controversias de valor, origen o clasificación arancelaria, sólo se aceptarán garantías en forma de depósito monetario, cuando se trate de personas con alto perfil de riesgo (Decreto 390, 2016).

Así mismo indica que “Quién hubiere constituido una garantía global, mientras se encuentre vigente, no estará obligado a

<sup>31</sup> Prerrogativa prevista en el numeral 2.1 del artículo 35 del Decreto 390 de 2016. (Sin vigencia aún, en virtud de la aplicación escalonada del decreto).

<sup>32</sup> Prerrogativa prevista en el numeral 3.5 del artículo 35 del Decreto 390 de 2016. (Sin vigencia aún, en virtud de la aplicación escalonada del Decreto)

<sup>33</sup> El artículo 8 del Decreto 390 de 2016. (Sin vigencia aún, en virtud de la aplicación escalonada del Decreto) señala que solo se aceptarán garantías en forma de depósito monetario, cuando se trate de personas con *alto perfil de riesgo*. Es decir, los Importadores de confianza no tendrán dificultad alguna en este sentido, cuando se generen controversias de valor por precios ostensiblemente bajos, pues su reconocimiento como obligados de confianza, lo alejaría de esta calificación.

constituir garantías específicas, salvo cuando se trate de garantías en reemplazo de una medida cautelar” (Decreto 390, 2016).

Se observa en la nueva regulación, una prevención que establece que la DIAN aceptará solo garantías en forma de depósito monetario cuando se trate de controversias de valor y el importador ofrezca un *alto perfil de riesgo*.

En este sentido, y teniendo en cuenta que, al tratarse de un importador de confianza, este no estará obligado a constituir una garantía adicional, aun si la controversia en mención se relaciona con los precios ostensiblemente bajos. Es este el escenario que consagra la nueva regulación para un *importador de confianza*, de cuya calidad se infiere que no representa una persona de *alto perfil de riesgo* aún si declara con precios ostensiblemente bajos.

También señala el Decreto 390 de 2016 que “En el evento de incumplirse las obligaciones y ser insuficiente la garantía, para

cubrir el monto total de las mismas, el saldo insoluto se hará efectivo sobre el patrimonio del deudor o deudores, por ser prenda general de los acreedores”, esta disposición es un tanto arriesgada frente a la realidad y a la excesiva informalidad comercial, pues es evidente que, en Colombia la permisiva existencia de empresas importadoras y comercializadoras reconocidas por la DIAN, su respaldo patrimonial acreditado en los estados financieros presentados para su reconocimiento es puesto en duda en el área de cobranzas de la entidad, pues de las sumas determinadas en el control posterior, no se ha demostrado respaldo patrimonial en la gestión de cobro sobre estos usuarios. En el siguiente cuadro se realiza un comparativo entre el Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 390 de 2016, que permite entrever que las falencias del actual régimen aduanero colombiano en materia de control a la subvaloración, no fueron solucionadas a la luz de la nueva legislación.

*Cuadro comparativo entre el Decreto 2685 de 1999 y el nuevo régimen aduanero previsto en el Decreto 390 de 2016, respecto de la utilización de las garantías globales en las controversias de valor*

2685 de 1999	390 de 2016
Considerandos que motivaron su expedición	
- Las operaciones aduaneras deben armonizarse y simplificarse a través de una legislación que recoja en su integridad y consulte las tendencias legislativas internacionales.	- Armonizar la regulación aduanera con los convenios internacionales, particularmente con las normas de la CAN y el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros - Convenio de Kyoto Revisado de la OMA. - Que la Decisión 618 de 2005 de la CAN dispone para los países miembros la necesidad de adecuar su normativa aduanera a los principios, normas y recomendaciones establecidos en el anexo general del Protocolo de Enmienda del Convenio de Kyoto Revisado. - Que se requiere fortalecer la gestión del riesgo en el control aduanero en orden de neutralizar las conductas de contrabando y lavado de activos.

2685 de 1999	390 de 2016
Aplicación de las normas de valoración	
Artículo 247.	Artículo 168.
Establece que los métodos de valoración aplicables son los del Acuerdo del Valor de la OMC	Reconoce la supremacía de las normas y carácter obligatorio en materia de valoración aduanera así:
Resolución 846 de 2004 de la CAN (reemplazada), Resolución 1684 de 2014 de la CAN.	1. El Acuerdo del Valor de la OMC. 2. El ordenamiento jurídico Comunitario CAN. 3. Normas nacionales desarrolladas por mandato Comunitario o aspectos no regulados en la CAN.
	Resolución 1684 de la CAN.
Posición frente a los precios ostensiblemente bajos	
Artículo 237.	No define los precios ostensiblemente bajos.
Define los precios ostensiblemente bajos como el que manifiestamente no corresponde con el real del comercio internacional para la mercancía importada, por presentar niveles inconcebiblemente bajos y que podría constituir un fraude.	
Levante de la mercancía	
Artículo 128.	Artículo 221. ( <i>sin aplicación</i> )
Cuando practicada la diligencia de inspección aduanera física o documental:	La autoridad aduanera, previa comprobación del cumplimiento de las normas aduaneras y de comercio exterior, podrá.
Se suscite una duda sobre el valor declarado de la mercancía importada o por cualquiera de los elementos conformantes del valor en aduana, debido a que es considerado bajo de acuerdo con los indicadores del sistema de administración del riesgo de la DIAN y [...] el declarante constituye una garantía.	3. No autorizar el levante cuando: 3.2 Se tengan motivos fundamentados para dudar de la veracidad, exactitud e integridad del valor de la mercancía y de los elementos determinantes del valor en aduana declarado. Esta causal se subsana cuando el declarante [...] opta por una de las siguientes alternativas: 3.2.3. Constituye una garantía suficiente que cubra el pago de los derechos e impuestos a la importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías, conforme lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Tratándose de personas naturales, a solicitud del importador o cuando la administración aduanera así lo exija, se podrán constituir depósitos bancarios.
Artículo 254.	
Cuando exista controversia respecto del valor en aduana declarado y/o los documentos que lo justifican o cuando no sea posible la determinación del valor al momento de la importación se podrá otorgar levante de las mercancías, previa constitución de garantía en los términos del artículo 13 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la normativa andina, el numeral 5 del artículo 128 de este decreto y conforme a las condiciones y modalidades que señala la autoridad aduanera.	
Garantías frente a las controversias de valor	
Artículo 523 Resolución 4240 de 2000. Que reglamenta el artículo 254 del Decreto 2685 de 1999 establece.	(No aplica)
El 100% de los tributos aduaneros que pudiesen causarse por la diferencia entre el valor declarado y el precio determinado.	No obstante, el artículo 221 (Sin aplicación) señala que se deberá constituir una garantía suficiente que cubra el pago de los derechos e impuestos a la importación a que puedan estar sujetas en definitiva, es decir, se entiende que la garantía será por el 100%.
	El artículo 8 del Decreto 390 de 2016, señala que, en todo caso, tratándose de controversias de valor, solo se aceptarán garantías en forma de depósito monetario, cuando se trate de personas con <i>alto perfil de riesgo</i> .

2685 de 1999	390 de 2016
<p>Para el Usuario Aduanero Permanente –UAP–</p> <p>Vigente el artículo 33 b) del Decreto 2685 de 1999, que señala:</p> <p>“Solo deberán constituir la póliza global, [...] la que cobijará la totalidad de sus actuaciones realizadas en calidad de usuario aduanero permanente ante la DIAN, sin que esta entidad pueda exigir otras garantías o pólizas”.</p> <p>El artículo 33 b) es interpretado por la DIAN en el Memorando 168 de 2010, que ordena:</p> <p>“Cuando se presenten dudas sobre los valores en aduana declarados por los Usuarios Aduaneros Permanente (UAP)... y proceda la suspensión establecida en el numeral 5.1 del artículo 128 del decreto 2685 de 1999<sup>a/</sup>, en consideración a que la controversia puede subsanarse con una garantía, y considerando que estos usuarios cuentan con una póliza global constituida ante la DIAN, no será necesario que el declarante/importador realice algún trámite ante el Grupo Interno de Trabajo de Control de Garantías o quien haga sus veces, para efectos de obtener el levante. En estos casos, el inspector deberá registrar en el Acta de Inspección que se otorga levante con controversia de valor con amparo en la garantía global por el valor de los tributos en discusión.”</p>	<p>Para el Operador Económico Autorizado –OEA–</p> <p>No estarán obligados a constituir garantía en las controversias de valor, pues así se establece en el parágrafo 2 del artículo 221 que señala, “Cuando durante la diligencia de aforo se tengan dudas sobre la veracidad, exactitud e integridad del valor de la mercancía y/o los elementos determinantes del valor en aduana declarado, y el declarante... goce del tratamiento especial previsto en el numeral 2.1 del artículo 35 de este Decreto se autorizará el levante sin someter el caso a lo previsto en los numerales 3.2 y 3.3 de este artículo”. Es decir, el OEA al no estar obligado a constituir garantía para respaldar el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras conforme al numeral 2.1, en consecuencia, no estará sujeto a lo dispuesto en los numerales 3.2 y 3.3 del artículo mencionado.</p> <p>Para el importador de confianza</p> <p>No estará obligado a constituir garantía en las controversias de valor, pues así se establece en el parágrafo 2 del artículo 221 que señala, “Cuando durante la diligencia de aforo se tengan dudas sobre la veracidad, exactitud e integridad del valor de la mercancía y/o los elementos determinantes del valor en aduana declarado, y el declarante tenga constituida una garantía global...se autorizará el levante sin someter el caso a lo previsto en los numerales 3.2 y 3.3 de este artículo”.</p>

a/ El numeral 5 del artículo 128 del decreto 2685 de 1999, se refiere a las controversias al detectarse un valor inferior al registrado en la base de datos de la DIAN o con base en precios de referencia obtenidos de fuentes especializadas.

### III. La garantía global de los UAP frente a las controversias de valor

El estudio analizó las controversias de valor generadas en la Dirección de Aduanas de Cartagena en el periodo 2010-2015, así mismo, las deudas de los Usuarios Aduaneros Permanentes en el área de cobranzas y el valor asegurado por la póliza de los UAP. Los elementos señalados se compararon para determinar el grado de cobertura de la póliza global de cada usuario, frente a los derechos e impuestos en discusión y los determinados en los estudios de valor<sup>34</sup>.

La muestra registra las controversias de los UAP que hicieron uso de la póliza global en

las importaciones procedentes de Panamá a través del Puerto de Cartagena con precios ostensiblemente bajos en el periodo 2010-2015, y consolida el registro de nueve (9) usuarios codificados con las letras A, B, C, D, E, F, G, H e I. Los resultados obtenidos permiten demostrar la fragilidad del régimen aduanero colombiano y la eventual vulnerabilidad de la nueva legislación.

En su mayoría las empresas reconocidas como Usuarios Aduaneros Permanentes, gozan de prestigio moral y comercial y la dinámica de sus operaciones exige de mayor agilidad, tanto en la facilitación de las operaciones como en la dinámica del transporte, en general, estas empresas deberán tomar

<sup>34</sup> Deben entenderse los derechos e impuestos determinados en el control posterior, como los que reposan como cuentas por cobrar a los UAP en el área de cobranzas de la DIAN.

posición dentro de los desafíos que demanda la consolidación de la nueva figura del Operador Económico Autorizado. Lo que exige de verdaderos actores de confianza que garanticen la creación de cadenas seguras de producción, logística y comercialización, y puedan contar con la alianza de la aduana en el sentido de permitir el desarrollo de sus actividades sin el requisito de garantías en sus operaciones, pero la aduana no debe bajo ninguna causa poner en riesgo la seguridad fiscal del Estado, siendo tolerante frente a casos de evidente subvaloración que guardan los precios ostensiblemente bajos.

La muestra está integrada al universo de los UAP señalado anteriormente, pero se diferencia por el uso de la póliza global en las controversias que se relacionan con los precios ostensiblemente bajos, estos usuarios demuestran poco interés al riesgo que implica el régimen sancionatorio y, además, les es irrelevante las implicaciones patrimoniales de las deudas generadas. El siguiente caso describe las características de las controversias relacionadas con precios ostensiblemente bajos.

#### ***A. Caso de controversias de valor por los precios ostensiblemente bajos***

*Caso:* la mercancía descrita a continuación, fue importada y declarada en una operación controvertida por precios ostensiblemente bajos al “Usuario F”<sup>35</sup>.

“Discos compactos marca Tigers *Premium* Imprimible con capacidad de 8.5 gigabite/ 240 minutos en paquetes de 50 piezas cada una para grabar archivos de video referencia tdp-dvdli-865”.

Cantidad: 1.026.000 unidades con un valor unitario de US\$ 0.0080, equivalentes a \$15,00.

*Actuación:* registro de la decisión adoptada por el funcionario de la DIAN en el acta de inspección: “se suscita dudas sobre el valor declarado de la mercancía, el cual es considerado *ostensiblemente bajo*, de acuerdo con el precio encontrado en la página de internet con link: <http://articulo.mercadolibre.com.co/MCO-408023714-dvdr-memorex-doble-capa-85gb-velocidad-de-grabado-8x-JM>. En el cual aparecen a [...] USD 0.67 UND”.

Luego de verificar el valor declarado el empleado formaliza la controversia argumentando que

se suspende la diligencia por el término de cinco (5) días para que al no ser posible la demostración con documentos soporte de los precios ostensiblemente bajos, el declarante constituya garantía en los términos señalados en los artículos 523 o 527 de la resolución 4240 de 2000 o de manera libre y voluntaria decida el ajuste correspondiente en la declaración de importación al precio que el inspector establece o constituye garantía.

Luego de la controversia, autoriza el levante de la mercancía señalando que

el declarante solicitó se le otorgara levante al amparo de la garantía global que tiene el importador [...] como Usuario Aduanero Permanente (UAP), según la póliza de seguro n.º [...] de la compañía aseguradora S.A. Lo anterior de acuerdo con lo estipulado en el Memorando 168 de 2010.”

<sup>35</sup> Declaración de importación n.º 48201300052927X de 2014.



Se observa, que la actuación se soporta en el Memorando 168 de 2010 de la DIAN, registra los derechos e impuestos en discusión por \$435.841.837. En este caso el valor asegurado por la póliza del Usuario “F” es de \$96.309.007, el cual solo cubre el 22% de los derechos e impuestos en discusión, y deja al descubierto una diferencia por \$339.532.830.

Para el análisis del caso se realizó la cotización de un producto idéntico suministrada por Guangzhou Ronc Electronic Sciences & Technology Co., Ltd.<sup>37</sup> en RP China, en términos FOB por US\$ 0.19/Unidad equivalente a \$365.

Para determinar que se trata de un precio ostensiblemente bajo, el precio unitario declarado de \$15.00, se divide entre el precio unitario de la cotización \$365 y se obtiene un resultado de 2357%, porcentaje que permite deducir que se trata de un precio declarado ostensiblemente bajo o precio vil como lo calificaría (Alsina, 2010).

Luego se compara el valor FOB total declarado frente al valor FOB total de la cotización y obtenemos una diferencia del 2,375%. En este caso, sin lugar a dudas estamos frente a un precio ostensiblemente bajo que podría constituir un fraude.

Establecida la diferencia entre el valor FOB total cotizado US\$194.940, menos el valor FOB total declarado por el Usuario “F” de US\$8.208, obtenemos US\$186.732, diferencia que nos muestra una erosión de la base gravable para la liquidación de los derechos e impuestos y una evasión fiscal equivalente a \$155.000.000.

Llama la atención, que el valor de los derechos e impuestos en discusión se liqui-

dó sobre la base de un precio de referencia superior al precio reflejado en la Base de Datos del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN, y que el Usuario “F” no prestó importancia al monto de los derechos e impuestos en discusión, teniendo en cuenta que entre mayor es el valor de la controversia así también se ve comprometida la póliza global. Esto en razón, a que el precio de referencia tomado en la controversia incrementó en casi el doble el valor del monto en discusión. La situación encuentra justificación solo sobre el supuesto, en que la póliza global admite cualquier monto, sin afectar los intereses del UAP.

Continuando con el análisis, tomamos el valor FOB total declarado y lo dividimos sobre el peso neto de la mercancía, esto es US\$8.208 sobre 9,234 Toneladas y se obtiene el valor declarado por tonelada de la mercancía, así:  $US\$8.208 / 9,234 \text{ Ton} = US\$888$  la tonelada de discos DVD+R.

Finalmente, tomamos el valor por tonelada de una de las materias primas necesarias para la fabricación de discos compactos DVD+R, como es la lámina de policarbonato. Al comparar el valor de la cotización de US\$4.500/Ton, con el valor declarado por tonelada de discos compactos de US\$888, observamos que el valor declarado por el “Usuario F” no alcanza a cubrir el costo de la materia prima empleada para la fabricación de la mercancía importada.

El estudio toma las controversias generadas al Usuario “F” entre 2012 a 2015, detectando 334 casos de mercancías declaradas con precios ostensiblemente bajos. La suma arrojó un valor de \$40.169.000.000 en derechos e impuestos en discusión, en los

<sup>36</sup> Cotización recuperada de <http://message.alibaba.com>

que se utilizó la póliza global del Usuario “F” por \$101.399.153. En este caso, los derechos e impuestos en discusión quedaron al descubierto por la póliza global durante el periodo en estudio, por un monto de \$40.067.000.000.

El mismo usuario, registró en el área de cobranzas, deudas determinadas en el control posterior por la suma de \$6.013.000.00<sup>[37]</sup>. Sobre este valor no existe posibilidad alguna del recaudo al amparo de la garantía. Es decir, la póliza solo alcanza a cubrir el 1,6% de las deudas del usuario, constituyéndose en un instrumento insuficiente.

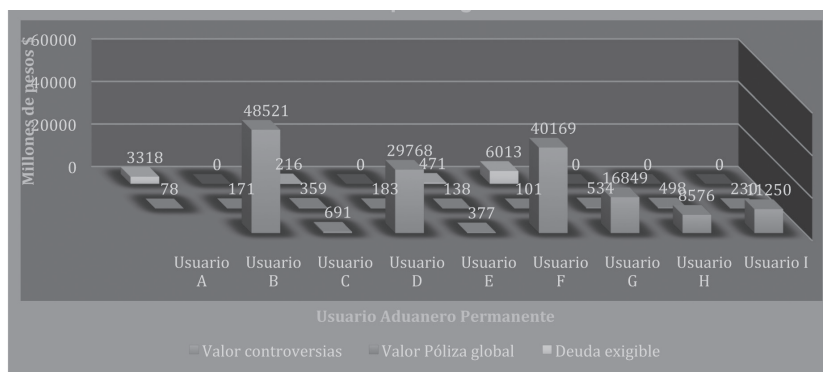
El cuadro siguiente detalla los registros relacionados con las controversias de valor generadas en una muestra de nueve Usuarios Aduaneros Permanentes que importaron mercancías procedentes de Panamá, declaradas con precios ostensiblemente bajos.

Se relaciona el valor de los derechos e impuestos en discusión en el periodo 2010 a 2015 y el registro de las deudas frente al valor asegurado por la póliza global. En este, se observa cómo a medida que se incrementan

los montos de los derechos e impuestos en discusión, opera la *insuficiencia* de la póliza global hasta llegar a los límites más bajos de cobertura. En el mismo sentido, muestra cómo se mantiene en el curso del periodo estudiado, las deudas generadas en el área de cobranzas en una evidente situación que devela la incidencia de la prerrogativa prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999, en la insuficiencia de la garantía global de los Usuarios Aduaneros Permanentes.

El cuadro relaciona entre otros al Usuario “F” relacionado anteriormente, y muestra cómo mientras el valor de los derechos e impuestos en discusión ascendieron a \$40.169.000.000, el valor asegurado por la póliza global solo alcanzó la suma \$101.309.000. Es decir, su cobertura es solo el 0,5% del monto en discusión, si este valor es trasladado a cubrir la deuda existente, solo alcanza el 1,6% de esta, es decir, queda totalmente insuficiente frente al valor de las controversias.

**Figura 1. Derechos en discusión y deudas exigibles frente al valor de la póliza global (2010-2015)**



Fuente: elaboración propia.

<sup>37</sup> Programa “SISCOBRA” de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.

La gráfica muestra el panorama relacionado con los Usuarios Aduaneros Permanentes objeto de la muestra, siendo la cartera existente en el área de cobranzas desde el 2013, la evidencia de que aún después de cinco años no existe evidencia de pago, presumiéndose una cartera de dudoso recaudo para la DIAN en perjuicio y detrimento del fisco nacional.

Con base en lo anterior, reflexionamos sobre los detalles que permiten llegar a una definición del concepto *los precios ostensiblemente bajos de la mercancía importada*. La definición es necesaria para fijar lineamientos normativos, que permitan establecer la aplicación de medidas basadas en sus atributos esenciales así:

– El término ostensible que se define en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como: “1. Adj. Que puede manifestarse o mostrarse. 2. Adj. Claro, manifiesto, patente”.

– En la página web definicion.de, encontramos que:

Lo ostensible puede notarse a partir de los sentidos (es decir, de manera física) o surgir como el resultado de una interpretación o de un proceso intelectual.

– El término *precio ostensiblemente bajo* debe ir acompañado de la expresión *de la mercancía importada*. Para circunscribirnos del ámbito aduanero y del comercio internacional.

– Para su identificación se debe delimitar a las mercancías importadas.

– Se refiere al precio declarado sobre mercancías nuevas y de buena calidad.

– Generalmente está asociado a mercancías vendidas a consumidores finales.

– La tendencia de estos precios está orientada a las confecciones, textiles y calzados, pero alcanza a otros productos de alta rotación.

– Es un precio que se aleja de la realidad del mercado internacional.

– Es desproporcionado al ser comparado con el costo de las materias primas o de los costos de producción.

– Su cometido subestima las cualidades y la razón de la autoridad aduanera.

Las proposiciones nos permiten llegar a la siguiente definición: es el precio declarado por las mercancía importada en condiciones nuevas y disponible para su uso o venta al consumidor final, al cual llega a valor normal del mercado nacional, alejado de la realidad frente a los precios en el comercio internacional pudiendo constituir un fraude, de cuyo análisis se infiere que no cubre los costos de producción más el beneficio al productor y/o distribuidor en el extranjero, y la intención en su cometido subestima las cualidades y la razón de la autoridad aduanera.

## ***B. La garantía global de los UAP desde la óptica de expertos***

Expertos en el tema se refieren al problema de la subvaloración de las mercancías importadas, señalando a la garantía global como el elemento que facilita la obtención del levante de la mercancía en las controversias con precios ostensiblemente bajos. Argumentan que la normativa es inocua a los fines del control aduanero, pues la garantía abarca las controversias, pago de tributos consolidados, sanciones y otras obligaciones aduaneras que generan su insuficiencia. Aseguran que la DIAN nunca previó las consecuencias de asociar la garantía global de los Usuarios

Aduaneros Permanentes a las controversias de valor, y en la norma interna colombiana nunca se tuvo en cuenta el carácter de suficiencia de esta. Sostienen que la solución al problema de la subvaloración está en que las controversias de valor en materia aduanera deberían asegurarse con pólizas específicas en forma de constitución de depósitos monetarios<sup>38</sup>.

En igual sentido, sostienen que la garantía global de los UAP se ha convertido en un problema no solamente dentro de los procesos administrativos internos, sino también en la jurisdicción contenciosa, pues las pólizas globales no logran cubrir el cúmulo de sanciones ejecutoriadas en sede administrativa a estas empresas. También se apartan de la posición que Colombia plateó ante el OSD, según la cual “El Acuerdo no proporciona herramientas efectivas para afrontar un problema tan generalizado, masivo y serio como el que enfrenta Colombia” (Instituciones Gobierno de Colombia). En opinión de estos, el acuerdo si es una herramienta de control bastante seria y su correcta implementación implica dotarla de todo un sistema que facilite su aplicación, con capacitación del personal y la implementación de herramientas informáticas y de intercambio de información<sup>39</sup>.

## Conclusiones

La normativa colombiana en materia de garantías dentro de las controversias del valor no está en armonía con el criterio de suficiencia

previsto en el Acuerdo del Valor de la OMC, teniendo en cuenta el grave problema de subvaloración generado por el abuso de la prerrogativa en cuestión, que causa el desequilibrio entre el valor acumulado en las controversias y el monto asegurado por la póliza global de los UAP.

El Decreto 390 de 2016 no solucionará el problema de la subvaloración en Colombia, dado que la figura del Usuario Aduanero Permanente solo se reforma en el cambio de nombre a la denominación de *importador de confianza*, y tal como se prevé en los incisos 6 y 10 del artículo 8 del Decreto 390 de 2016 se consagra la misma prerrogativa del literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999.

Conforme a la nueva regulación las controversias relacionadas con los precios ostensiblemente bajos, tratándose de Operadores Económicos Autorizados o Importadores y Exportadores de Confianza, no habrá lugar a la garantía en forma de depósito monetario, toda vez que con su calidad de Obligados Aduaneros de Confianza se desvirtúa el calificativo de persona de alto perfil de riesgo.

Así mismo, según lo previsto en el inciso 10 del mismo artículo que señala: “Quien hubiere constituido una garantía global, mientras se encuentre vigente, no estará obligado a constituir garantías específicas, salvo cuando se trate de garantías en reemplazo de una medida cautelar”, se deja planteada así, la posibilidad de realizar importaciones declaradas con precios ostensiblemente bajos al amparo de la póliza global, lo que desembocará en los mismos resultados que

<sup>38</sup> Mario Olea Vega. Inspector IV de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Economista de la Universidad de Cartagena, especialista en Finanzas, magíster en Negocios Internacionales e Integración Económica. Jefe de Importaciones de la Dirección de Aduanas de Cartagena, experto Valoración Aduanera.

<sup>39</sup> Javier Bermejo Arrieta, economista y abogado. Especialista en Derecho Aduanero, Finanzas y Derecho Comercial. Asesor del Despacho de la Aduana de Cartagena.

genera la subvaloración que flagela actualmente al país.

Frente al análisis comparativo entre el Decreto 2685 de 1999, el Decreto 390 de 2016 y las Directivas del Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros o Convenio de Kyoto, se encuentra que la norma interna colombiana desatiende las recomendaciones de Directivas, pues estas últimas recomiendan que debe exigirse garantías opcionales cuando la aduana determine que existen factores que aumentan el riesgo de incumplimiento de las obligaciones.

De los resultados arrojados de la muestra analizada en el presente trabajo se puede deducir que en la legislación interna colombiana no se atiende la recomendación de las Directivas del Convenio de Kyoto Revisado, que señalan que “Cuando la Aduana establezca que la garantía constituida no asegura o que ya no es segura o suficiente para asegurar el cumplimiento de las obligaciones dentro del plazo prescrito, la misma solicitaría a la persona que escogiera entre constituir una garantía adicional o reemplazar la garantía original por otra nueva”.

De los resultados de la muestra se evidencia un periodo prolongado de tiempo, en el cual las mercancías presentaron un alto riesgo de probabilidad de fraude que pudo ser detectado por la administración aduanera local, y así haber evitado la erosión de la base tributaria aduanera tras la adopción de medidas específicas como la desautorización temporal de la garantía global.

De conformidad con el análisis comparativo entre la norma interna colombiana y el Convenio de Kyoto Revisado se puede establecer su incompatibilidad en cuanto al principio de suficiencia recomendado en el convenio, el cual se infiere también en las

directivas, con la siguiente recomendación “Cuando la garantía general se aplica a obligaciones cuyo monto variará con el tiempo, el monto de la garantía debería fijarse a un nivel lo suficientemente alto como para permitir que las obligaciones respecto de la Aduana se encuentren cubiertas en todo momento”.

Durante el periodo analizado entre el 2010 a 2015, los UAP abusaron de la prerrogativa prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999 coadyuvados por el Memorando 168 de 2010 de la DIAN, induciendo controversias de valor que según la muestra asciende a la suma \$156.201.000.000, valor sobre el cual las garantías globales vinculadas a la muestra, solo cubren \$2.292.000.000. El resto, es decir, más de \$154.000.000.000 se constituirán en valores incobrables por parte de la DIAN.

Con base en lo anterior, se concluye que el régimen aduanero en Colombia es frágil frente a la subvaloración, y no existe equilibrio entre la facilitación del comercio y el control aduanero, pues después del 2010, cuando se derogaron los precios estimados, indicativos y las medidas de restricción de las mercancías por ciertos puertos, puede afirmarse que la subvaloración facilitada a través de la prerrogativa prevista en el literal b del artículo 33 del Decreto 2685 de 1999 contribuyó a erosionar la tributación aduanera poniendo en peligro la seguridad fiscal del Estado colombiano, generando competencia en condiciones de desigualdad y destruyendo toda iniciativa en áreas de la producción nacional.

Los precios ostensiblemente bajos, son precios alejados de la realidad frente a los precios en el comercio internacional pudiendo constituirse un fraude, pues del análisis infiere que no cubren los costos de produc-

ción ni se obtiene el beneficio al productor y distribuidor en el extranjero. Estas circunstancias subestiman las cualidades y la razón de la autoridad aduanera coincidiendo con los argumentos planteados por el investigador Mario Alsina (2010) quien calificaría los precios analizados como el “precio vil en algunas importaciones”.

### Recomendaciones

La investigación recomienda el mejoramiento de los procedimientos orientados a garantizar en debida forma las controversias de valor dentro del proceso de importación, acogiendo en forma coherente el criterio de *suficiencia* previsto en el Acuerdo del Valor de la OMC y el Convenio de Kyoto Revisado –CKR–. Es decir, que todos los usuarios del servicio aduanero deben ser sometidos a condiciones de igualdad frente a la obligación de pagar los derechos e impuestos a las importaciones frente a la declaración de precios ostensiblemente bajos, evitando tratamientos discriminatorios y condiciones de competencia desventajosa entre los administrados. Lo anterior, sin perjuicio de la condición de ser importadores ocasionales, pequeños importadores, o usuarios reconocidos como Usuarios Aduaneros Permanentes, Operadores Económicos Autorizados o Importadores o Exportadores de Confianza. Bajo este entendido, a continuación, se presentan las siguientes recomendaciones, a saber:

Todos los usuarios u obligados aduaneros deben estar sujetos a garantizar las controversias de valor relacionadas con mercancías importadas con precios ostensiblemente bajos, presentando una garantía específica en forma de fianza o depósito monetario que cubra cien por ciento (100%) el valor de

los derechos e impuestos a la importación en discusión, mientras se desarrolla el correspondiente proceso de determinación del valor en aduana.

La implementación de esta recomendación evitará en el futuro la adopción de medidas que afectan las relaciones comerciales con otros países, en particular con Panamá y, además, surtirá un efecto inmediato en la erradicación de la modalidad importaciones “importaciones en cuerpo ajeno”, que consisten en la utilización de empresas reconocidas como Usuarios Aduaneros Permanentes como medio para realizar importaciones, cuya concreción son la causa la grave subvaloración aduanera en Colombia.

Se recomienda adicionar el artículo 3 del Decreto 390 de 2016, con la definición de precios ostensiblemente bajos desarrollada en la presente investigación.

Se recomienda modificar el inciso 6 del artículo 8 Decreto 390 de 2016, adicionando el siguiente texto subrayado y resaltado en negritas:

“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá el tipo de garantía que se debe constituir conforme a la obligación aduanera que corresponda. En todo caso, tratándose de controversias de valor, origen o clasificación arancelaria, sólo se aceptarán garantías en forma de depósito monetario, cuando se trate de personas con alto perfil de riesgo” o cuando se declaren precios ostensiblemente bajos.

Se recomienda modificar el inciso 10 del artículo 8 del Decreto 390 de 2016, agregando el siguiente texto subrayado y resaltado en negritas:

“Quien hubiere constituido una garantía global, mientras se encuentre vigente, no estará obligado a constituir garantías específicas, salvo cuando se trate de garantías

en reemplazo de una medida cautelar” o por operaciones en las que se declare mercancías con precios ostensiblemente bajos.

### **Situaciones producidas con posterioridad al estudio**

Luego de la sustentación de la tesis titulada *La suficiencia de la garantía global de los usuarios aduaneros permanentes frente a las controversias de valor*, y con posterioridad a su aprobación por la Universidad Externado de Colombia y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el estudio fue remitido a instancias del nivel central de la DIAN para su conocimiento<sup>40</sup>. En igual sentido, fue dado a conocer en una exposición realizada en el Seminario Internacional de Derecho Aduanero, Colombia Avanza en el Siglo XXI desarrollado en la Escuela de Impuestos y Aduanas de la DIAN en Bogotá, entre el 21 y 22 de septiembre de 2016.

El día 2 de noviembre de 2016, el Gobierno nacional expidió el Decreto 1745 de noviembre 2 de 2016<sup>[41]</sup>, por el cual se establecen mecanismos para fortalecer el sistema de gestión del riesgo y el control adua-

nero frente a posibles situaciones de fraude aduanero. El decreto señalado fija umbrales para la importación de confecciones y calzado y establece una garantía específica, cuyo objeto es garantizar el pago de los tributos aduaneros en la importación de estas mercancías. Establece, además, que “El hecho de tener constituida una garantía global o de no tener la obligación de constituir la, no eximirá al importador de la obligación señalada” (Decreto 1745, 2016).

En los anteriores términos, quedan sujetos a la constitución de una garantía específica todo importador que declare por debajo de los umbrales establecidos, y la medida obliga a todo importador incluyendo a los Usuarios Aduaneros Permanentes y a los Operadores Económicos Autorizados.

No obstante, una vez analizada la medida adoptada con el decreto en mención, se observa una solución parcialmente al problema, toda vez que está limitada a las confecciones y calzados, sin tener en consideración que la subvaloración se presenta en gran proporción del universo arancelario, como se demuestra en el ejemplo expuesto en el estudio.

<sup>40</sup> Remitido mediante correo electrónico del 22 de agosto de 2016 dirigido al director general de la DIAN, doctor Santiago Rojas Arroyo y a la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, el documento fue retransmitido por esta Subdirección a la Dirección de Gestión de Aduanas y a la Subdirección de Gestión de Fiscalización entre otros.

<sup>41</sup> Decreto 1745 de 2016 artículo 3 y 7.



## Referencias

Acuerdo Comercial entre la Unión Europea y Colombia y Perú. (2013). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/COL\\_PER\\_EU\\_FTA/Index\\_new\\_PDF\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/COL_PER_EU_FTA/Index_new_PDF_s.asp).

Acuerdo de Libre Comercio Colombia y los Estados de la AELC. (2008). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/COL\\_EFTA/Final\\_Texts\\_s/Index\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/COL_EFTA/Final_Texts_s/Index_s.asp).

Acuerdo de Promoción Comercial entre Colombia y los Estados Unidos. (2012). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/COL\\_USA\\_TPA\\_s/Index\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/COL_USA_TPA_s/Index_s.asp).

Alsina, M. (2010). *www.iaea.org.ar/?s=El+Precio+Vil*. From Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros.

Andrade, J. (2014). Garantía aduanera en el despacho aduanero, reflexiones a partir del acuerdo sobre facilitación de la OMC. Recuperado de <http://www.ius360.com/publico/aduanero/garantia-aduanera-en-el-despacho-aduanero-reflexiones-a-partir-del-acuerdo-sobre-facilitacion-del-comercio-de-la-omc/>.

Banco Interamericano de Desarrollo. (2016). *Eventos*. Obtenido de diálogo público-privado sobre facilitación del comercio. Recuperado de <http://events.iadb.org/calendar/eventDetail.aspx?lang=Es&id=5081>

Comisión de la Comunidad Andina. (2003). Decisión 571. Lima, Perú. Recuperado de <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC571s.asp>.

Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros Revisado CKR. (2006). *Directivas del anexo general del convenio internacional para la simplificación de los regímenes aduaneros*. Capítulo 5. Garantía. Recuperado de [www.wcomd.org](http://www.wcomd.org).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2015-2018). *Plan anticontrabando*. Cartagena.

Duran, C. (2015). Un emporio textil que se hizo en el aire. *El Espectador*.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2006). Usuarios aduaneros permanentes. Informativo especializado.

López, A. (2016). *Mecanismos de facilitación y control e incidencias en el comercio exterior*. Recuperado de <http://capacitacion.ciat.org>

Organización Mundial de Aduanas. (2006). *Convenio de Kyoto. Directivas del anexo general*. Capítulo 5. Garantía. Recuperado de [www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org).

Organización Mundial del Comercio. (1994). Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio. Acuerdo del Valor de la OMC de 1994.

Organización Mundial del Comercio. (2014). Acuerdo sobre Facilitación del Comercio. Colombia.

Organización Mundial del Comercio. (2015). Medidas relativas a la importación de textiles. Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dispu\\_s/461r\\_conc\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/461r_conc_s.pdf).

Órgano de Solución de Diferencias. (2010). *Organización Mundial del Comercio*. Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dispu\\_s/cases\\_s/ds366\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds366_s.htm)

Órgano de Solución de Diferencias de la Organización Mundial de Comercio. (2016). *Medidas relativas a la importación de textiles, prendas de vestir y calzado*. Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dispu\\_s/cases\\_s/ds461\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds461_s.htm)

Presidencia de la República de Colombia. (2016). Decreto 390 de 2016. Por el cual se establece la regulación aduanera.

Presidencia de la República de Colombia. (s.f.). Decreto 390 de 2016.

Protocolo Adicional al Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico. (2016). Recuperado de [http://www.sice.oas.org/Trade/PAC\\_ALL/Index\\_PDF\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Trade/PAC_ALL/Index_PDF_s.asp).

Secretaría General de la Comunidad Andina. (2014 йил 23-05). Resolución 1684 de 2014. *Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la CAN*.

Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2002). Concepto Jurídico n.º 8. Recuperado de [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Subdirectores de Gestión de Comercio Exterior y Técnica Aduanera de la DIAN. (2010). *Memorando 168*. Colombia.